

Les déterminants du risque fiscal : Une étude exploratoire en contexte camerounais

The determinants of tax risk: an exploratory study in the Cameroonian context

Jimmy Rostand Tchoudja Njanbou, (Ph.D en Sciences de Gestion)

*Département GEA de l'Institut Universitaire de Technologie
Université de Douala, Cameroun*

Solange Mayegle, (Ph.D en Sciences de Gestion)

*Département GEA de l'Institut Universitaire de Technologie
Université de Douala, Cameroun*

Martin Njocke, (Ph.D en Sciences Economiques)

*Département GEA de l'Institut Universitaire de Technologie
Université de Douala, Cameroun*

Adresse de correspondance :	Institut Universitaire de Technologie Université de Douala Cameroun (Douala) 8698 (+237) 233 40 24 82 tchoudjajimmy2001@yahoo.fr
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	Tchoudja Njanbou, J. R., Mayegle, S., & Njocke, M. (2020). The determinants of tax risk: an exploratory study in the Cameroonian context. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 1(3), 20-37. https://doi.org/10.5281/zenodo.4244217

DOI: 10.5281/zenodo. 4244217

Published online: November 20, 2020

Copyright © 2020 – IJAFAME



Les déterminants du risque fiscal : Une étude exploratoire en contexte camerounais

Résumé :

L'objectif principal de cette étude est d'identifier les déterminants du Risque Fiscal (R.F) perçus par les agents de la Direction Générale des Impôts (DGI), susceptibles de conduire à un redressement au cours d'une mission de contrôle fiscal. Pour atteindre cet objectif, la présente étude s'est basée sur la littérature et le Code Général des Impôts pour conceptualiser le R.F en trois dimensions. Pour ce qui est des données, elles ont été recueillies par questionnaire auprès de 58 agents de la DGI. À la suite des analyses par la méthode du Tri à plat et en Composante Principale avec rotation Varimax, les résultats mettent en relief 8 déterminants. Cette étude révèle par ailleurs que le risque de redressement dans le contexte camerounais n'est pas forcément le résultat d'une inobservation des règles fiscales, mais le fait d'un quota (seuil financier) souvent imposé aux agents. Toutefois, certaines données proviennent des agents issus des centres divisionnaires et pourront s'avérer moins pertinentes pour ceux qui opèrent à la Direction des Grandes Entreprises. Au-delà de ces limites, la principale originalité de cette étude réside dans le fait qu'une synthèse des déterminants prenant en compte les spécificités de la pratique fiscale camerounaise a été proposée aux profits des dirigeants d'entreprise.

Mots clés : Risque fiscal ; Redressement fiscal ; Contrôle fiscal ; Charte de contribuable ; Gestion fiscale

JEL Classification : M14 ; M41 ; M48

Type de l'article : Recherche appliquée

Abstract:

The main purpose of this study is to identify the determinants of Tax Risk (R.F) perceived by the agents of the General Tax Directorate (DGI) sensitive of leading to an adjustment during a tax control mission. In order to attain this objective, the present study based itself on the literature and the General Tax Code to conceptualize the R.F in three dimensions. In terms of data, they were collected by a questionnaire to 58 DGI officers. Following Analysis by the method of Sorting flat and Main Component with Varimax rotation, the results highlight 8 determinants. This study also reveals that the risk of adjustment in the Cameroonian context is not necessarily as a result of non-compliance with tax rules, but the fact of a quota (financial threshold) often imposed on agents. However, some data come from officers from divisional centers and may be less relevant to those which operate in the Management of Large Companies. Beyond these limits, the main originality of this study lies in the fact that a summary of the determinants taking into account the specificities of Cameroonian tax practice has been offered for the benefit of company managers.

Keywords: Tax risk; Tax adjustment; Tax control; Taxpayer's charter; Tax management

JEL Classification : M14; M41; M48

Paper type : Empirical research

1. Introduction

La mondialisation des économies, la globalisation des échanges, l'internationalisation des activités et la dématérialisation des moyens de paiement sont entre autres, des difficultés que les dirigeants doivent gérer au sein de leur entreprise sans oublier l'épineux problème de la fiscalité. Selon Boucherguine et Zetout (2018), la fiscalité est l'une des composantes de la gestion quotidienne d'une entreprise difficile à manipuler, car elle est quasi-permanente et envahissante. Elle est l'objet d'une réglementation complexe dont la mise en œuvre est source de contrôle, mais également de sanction de la part de l'administration fiscale (Tatang et al, 2019).

Paramètre nécessaire de la gestion de toute organisation (Rossignol, 2010), ses enjeux financiers dans l'entreprise sont apparus rapidement et les dirigeants sont désormais obligés d'avoir une bonne connaissance de l'environnement juridique et fiscal dans lequel ils évoluent. À partir du moment où tout le monde peut se tromper, y compris l'administration surtout lorsqu'il s'agit du maniement des textes fiscaux dont la clarté n'est pas toujours la qualité première (Cozian, 2008), plusieurs auteurs (Zeghal et Ajili, 2005 ; Turki et Sedrine, 2012 ; Some, 2019) soulignent l'importance de la gestion des risques fiscaux comme étant l'un des éléments fondamentaux d'une bonne gouvernance des entreprises.

Au Cameroun cadre contextuel de l'étude, les autorités en charge de l'administration fiscale déploient des stratégies visant à réduire le risque d'indiscipline fiscale. Ils s'efforcent également d'optimiser les recettes fiscales au cours des opérations de contrôle en sensibilisant les contribuables sur les opportunités à eux offertes à travers les textes de loi. Des instances de concertation¹ existent entre ces autorités et le patronat. Afin de permettre aux entreprises de faire face efficacement à la crise du Coronavirus (Covid-19) qui secoue le pays, le gouvernement a pris une série de mesure et en particulier sur le plan fiscal : l'octroi de 25 milliards de francs Cfa pour le remboursement des crédits de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), la déductibilité totale pour la détermination de l'Impôt sur les Sociétés des dons et libéralités consentis par les entreprises pour la lutte contre cette pandémie.

Ces jeux coopératifs entre l'administration fiscale et l'entreprise prouvent qu'il existe une coalition dont les membres agissent de concert (Thisse, 2008). Outre la suspension au titre du deuxième trimestre 2020 des Vérifications Générales de comptabilité, sauf en cas de comportement fiscal suspect, la Direction Générale des Impôts (DGI) a mobilisé 2 212,0 milliards de francs CFA de recette au titre des impôts et taxes pour l'exercice 2018 dont 69,5 milliards issus du contrôle fiscal. Cela revient à dire que pour atteindre les objectifs financiers qui leur sont assignés, l'exercice 2019 dont les états financiers sont déposés en 2020, serait marqué par une présence quasi-permanente de l'administration fiscale à travers les contrôles fiscaux.

Pour Zeghal et Ajili (2005), les pouvoirs de contrôle, de redressement et de sanctions dévolus à cette administration constituent la véritable source du Risque Fiscal (R.F). Celui-ci peut aller au-delà de la sanction fiscale pour influencer la rentabilité financière de l'entreprise et ternir sa réputation. Selon Turki et Sedrine (2012), « *l'entreprise n'est pas à l'abri des R.F même si ses dirigeants choisissent volontairement d'opérer dans une stratégie de transparence fiscale* ». Dès lors, il est intéressant à cause du fait que ces contrôles peuvent

¹ Au Cameroun, le patronat (Gicam, E.Cam) est régulièrement consulté dans le cadre de l'élaboration de la Loi des Finances. Le Cameroun Business Forum (CBF) opérationnel depuis 2010, procède d'une volonté commune des parties prenantes, à savoir l'Etat, le secteur privé et les partenaires au développement, de promouvoir un dialogue public-privé efficient. Au cours de la 10^{ème} édition tenu le 18/03/2019 sous la présidence du premier ministre, chef du gouvernement, l'atelier n°2 était consacré au thème : Quelle politique fiscale pour l'émergence du Cameroun ?

aboutir à des redressements pour des motifs variés, d'identifier les indicateurs² susceptibles de permettre aux dirigeants de se prémunir contre le R.F. En effet, les agents de la DGI considèrent ces indicateurs comme étant les plus critiques pour la réussite d'une mission de contrôle fiscal. Compte tenu du fait que ces agents jouent un rôle indéniable dans le cadre de la vérification du bien-fondé de la déclaration des contribuables et du fait qu'il n'existe presque pas de recherches traitant le sujet en Afrique Subsaharienne et plus particulièrement au Cameroun, nous nous proposons dans le cadre de cette étude, d'apporter des éléments de réponses aux questions ci-dessous :

Quels sont d'après les agents de la DGI, les déterminants du risque fiscal susceptibles de conduire à un redressement au cours d'une mission de contrôle fiscal ? Ces déterminants ont-ils le même degré de risque par rapport aux dimensions du R.F ?

Cette étude exploratoire a pour objet d'identifier ces indicateurs perçus, car leur connaissance permettra aux dirigeants et aux responsables chargés de la gestion fiscale de leur entreprise, de prendre des mesures susceptibles de minimiser le risque de redressement au cours d'une mission de contrôle. À partir du moment où l'arrivée des représentants du fisc dans l'entreprise s'avère souvent très coûteuse à travers les mécanismes de redressement fiscal (Gouadain, 2000), l'originalité de cette étude qui repose sur une enquête par questionnaire auprès de 58 agents de la DGI, se justifie par le fait qu'une synthèse des déterminants prenant en compte, les pratiques fiscales camerounaises sera proposée au profit des dirigeants d'entreprise.

En dehors de l'introduction et la conclusion, cet article est structuré en trois parties comprenant respectivement : la littérature sur le R.F et ses principaux déterminants (2), le cadre méthodologique (3) et la présentation, discussion des résultats (4).

2. Approche théorique de la notion du Risque Fiscal

Dans cette partie, il sera d'abord question de présenter, une synthèse des recherches antérieures relatives à la définition, aux sources et aux caractéristiques du R.F. Ensuite, une typologie des risques auxquelles l'entreprise peut faire face ainsi que leur mode de gestion seront mis en exergue. Nous terminerons cette partie par l'identification des déterminants du R.F.

2.1. Risque fiscal : définitions, origines et caractéristiques générales

L'activité de l'entreprise est source de risque dont la nature et l'ampleur sont d'origines diverses. En se référant au dictionnaire Le Robert, le risque se définit comme : «*danger éventuel plus au moins prévisible*» ou «*éventualité d'un événement préjudiciable à la santé, la vie de quelqu'un, la possession de quelque chose*». À travers cette définition, on constate que le risque revêt un caractère ou une connotation négative pour l'entreprise dans la mesure où il s'appréhende comme une perte ou comme un préjudice.

Desroches et al. (2007, p. 34) s'inscrivent dans cet ordre d'idée en considérant le risque comme «*la mesure d'un ensemble d'éléments de la situation dangereuse qui, combinés à des conditions particulières d'environnement, redoutées ou non, connues ou non, peuvent entraîner des conséquences préjudiciables ou accidentelles*». Cette conception « dangereuse » ou « préjudiciable » du risque a évolué jusqu'aux années 2008 et 2009, car certains chercheurs (Nguéna, 2008, P.3 ; Erle, 2008 ; Louisot, 2009, P.5) en emboîtant le pas aux autres y ajoutent un aspect positif.

² Pour la suite du texte, les termes indicateurs et déterminants s'emploient indifféremment

Dans cet ordre d'idée, Tilila & Salaheddine (2018) affirment que l'entreprise n'est plus considérée comme une boîte noire. Elle évolue dans un environnement règlementaire de plus en plus dynamique, complexe voir hostile et par conséquent, porteur de risque que ce soit sur les plans stratégiques, juridique et fiscal (Selon Nguéna (2008, p. 3), *« il apparaît que dès sa création et durant son existence, l'entreprise est par essence risquée. Elle recherche le risque et parfois même le crée. L'entreprise recherche le risque, car c'est la prise de risque ici spéculatif, qui permettra de générer des profits ultérieurement en prenant des paris sur l'avenir. Elle crée, le risque ici qualifié de pur, car l'entreprise est un nœud de contrats entre différentes parties prenantes dotées d'intérêts contradictoires pour ne pas dire conflictuels »*.

Pour ce qui a trait au R.F, signalons qu'il résulte du fait que l'administration fiscale a un droit de regard sur le résultat fiscal des entreprises. Cet actionnaire diffus qui pas de lien contractuel dispose d'un pouvoir de contrôle et de sanction qui peut dépasser même celui des actionnaires majoritaires. C'est à ce titre que l'OCDE (2004) citée par Mouna (2013), définit le R.F comme *« le risque lié au non-respect par le contribuable des obligations suivantes : l'enregistrement dans le système, la production en temps utile des déclarations et des renseignements, l'établissement d'informations complètes et exactes et le paiement ponctuel de l'impôt dû »*.

Même s'il n'existe pas de définition unanimement acceptée par les chercheurs en ce qui concerne le R.F, Oyedele (2006) et Erle (2008) quant à eux le considèrent comme le risque de subir un coût fiscal qui soit supérieur ou inférieur à celui exigé légalement ou à celui que le contribuable est préparé ou capable de payer. En revanche, pour certains chercheurs (Rossignol, 2002a, p. 26 ; Freedman et al. 2009, p.76), ce concept englobe deux assertions : *« la première, classique correspond au non-respect volontaire ou non, des règles fiscales alors que la seconde, toute aussi inefficace se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important »*. Selon ces mêmes auteurs, le R.F est la combinaison d'un risque sanction et d'un risque en perte d'opportunité.

Le R.F pouvant être préjudiciable pour l'entreprise ou à défaut, se transformer en opportunité fiscale, les dirigeants doivent mettre en œuvre des moyens que ce soit sur le plan organisationnel ou managérial afin d'éviter des erreurs pouvant être source du risque ou perte d'opportunité. C'est dans cet ordre d'idée que d'autres chercheurs (Lacroque et Alpin, 2008 ; Russ, 2008) dans la quête d'une définition du R.F se sont intéressés à l'origine ou sources du risque. Russ (2008, p. 2) considère le R.F comme *« l'incertitude associée à l'application des règles fiscales à des faits particuliers; la capacité des systèmes de l'entreprise à déterminer les conséquences fiscales résultant de l'activité et des opérations, changements des lois fiscales et aux interprétations faites par les juges et les autorités fiscales »*.

En définitive, le R.F est selon Ernst & Young, (2008, p. 3) : *« n'importe quel événement, action ou inaction dans la stratégie fiscale, les opérations, le rapport financier et la conformité qui affectent défavorablement la position fiscale ou d'affaire de l'entreprise ou qui entraînent un niveau imprévu de pénalités, de redressements, d'impôts supplémentaires, une atteinte à la réputation, des pertes d'opportunité ou une exposition des états financiers »*. Il se caractérise selon les uns (Lacroque et Alepin, 2008 ; Rossignol, 2010 p.156) par la difficulté de détection et d'évaluation due au fait que les probabilités de contrôle fiscal et de détection de l'irrégularité à l'issue de ce contrôle restent inconnues. Par contre, les autres (Erasmus, 2009 ; Freedman et al. 2009, p.76) le considèrent comme étant un risque permanent et pas seulement ponctuel dans la mesure où il n'est pas nécessairement lié à l'année courante, mais susceptible d'impacter les années postérieures. Au-delà de ces positionnements, les aspects volontaires ou pas ; de conformité ou de non-conformité sont également des caractéristiques non moins importantes du R.F évoqués par les chercheurs.

La fiscalité étant devenue d'après Rossignol (2010, p. 156), un paramètre nécessaire de la gestion de toutes les entreprises, nous allons dans la section suivante mettre en exergue les types de R.F auxquels l'entreprise peut être confrontés sans oublier leurs méthodes de gestion.

2.2. Typologies et méthodes de gestion des Risques Fiscaux

L'entreprise est un nœud de contrat et son fonctionnement est régi par un ensemble de règles juridiques et fiscales généralement perçus par les dirigeants comme des contraintes à respecter. Même si Amann et Lethielleux (2005, p.72) considèrent ces règles comme «un outil de diagnostic en gestion, d'optimisation de la gestion et de réglementation des concepts en la matière», Yaïch (2007, p. 20) souligne qu'une défaillance dans la gestion de ces règles peut porter une atteinte grave à la réputation de l'entreprise, de ses dirigeants, de son personnel et de ses auditeurs.

En se référant à la littérature sur le R.F, il est loisible de constater qu'il n'existe pas de consensus sur les types de R.F auxquels l'entreprise peut faire face, car les chercheurs dénombrent plusieurs typologies. La première étude significative qui met en exergue une typologie du R.F est celle de Rossignol réalisée en 2002. Cette étude énonce deux catégories du R.F à savoir le risque de non-conformité et le risque de perte d'opportunité. Tandis que le premier est lié au non respect de la réglementation en vigueur que ce soit au niveau de l'application de la loi fiscale concernant les opérations courantes et spécifiques, mais aussi de l'application de cette même loi concernant les opérations opérationnelles, comptables et stratégiques. Le second quant à lui, est lié à la méconnaissance des avantages fiscaux offert par l'administration fiscale à travers le C.G.I.

À la suite de Rossignol, (2002a), le cabinet PriceWaterhouse-Coopers s'est également intéressé à la catégorisation du R.F en réalisant en 2004, une étude qui ressort deux catégories du R.F. Les risques spécifiques objet de la première catégorie englobent les risques de transactions, le risque opérationnel, le risque de conformité, le risque de comptabilité financière. En revanche, le risque générique objet de la seconde catégorie, regroupe le risque de portefeuille, le risque de gestion lié à l'absence de documentation, au manque de ressources, de compétences et de temps. Le risque de réputation selon cette même étude est lié aux problèmes fiscaux de l'entreprise mis à la connaissance du public.

Neubig et Sangha (2004) quant à eux vont plus loin en distinguant huit catégories de risque fiscal suivant : le risque opérationnel ou de conformité qui corrobore les résultats de l'étude menée par Rossignol (2002a) ; le risque économique ; le risque financier ; le risque judiciaire qui est lié à l'incertitude quant à l'issue des procédures judiciaires ; le risque législatif ; le risque réglementaire qui découle des contrôles fiscaux diligentés par l'administration et ayant pour objet, de contester la posture fiscale de l'entreprise; le risque de stratégie de segmentation qui résulte des situations où différents acteurs créent des positions fiscales sans une coordination claire avec le service fiscal de l'entreprise ; le risque fiscal technique lié aux incertitudes dans l'interprétation des lois fiscales faites par les autorités fiscales.

Pour Russ (2008), le R.F est la combinaison des risques suivants : le risque de transaction, le risque opérationnel de conformité et comptable, le risque de système d'activité et de gestion, les risques liés aux changements législatifs, à la jurisprudence ainsi qu'à l'interprétation par des autorités fiscales, et enfin le risque de réputation.

Étant donné la variété des risques inhérents à l'activité de l'entreprise et compte tenu du fait que celle-ci est appréhendée comme un nœud de contrat, on en conclut que l'application des règles juridiques et fiscales s'avère difficile et complexe. Difficile dans la mesure où il en existe une variété ; complexité étant donné l'ambiguïté des textes réglementaires en vigueur. Dès lors, il se pose un problème de gestion dudit risque dans la mesure où celui-ci peut avoir des effets sur la performance et la réputation de l'entreprise. Les auteurs tels que Elgood et al. (2004) et Erasmus (2009) opposent la gestion réactive à la gestion proactive. Pour Laroque et

Alpin (2008), la gestion du R.F ne signifie pas le rendre nul, ni mettre fin aux conflits avec l'administration fiscale, mais être capable d'éviter les surprises désagréables. Le R.F englobant à la fois la non-conformité et la perte d'opportunité, sa gestion renvoie aussi bien à la réduction de ses effets négatifs qu'à la recherche des opportunités. Cette gestion n'interpelle pas uniquement la fonction fiscale, mais toutes les fonctions de l'entreprise (Robinson et al. 2008).

2.3. Les déterminants du Risque Fiscal

Deux acteurs principaux interviennent dans la problématique du R.F. D'un côté, nous avons l'entreprise qui a l'obligation de calculer en fin de période son résultat fiscal et de le divulguer à travers sa Déclaration Statistique et Fiscale. De l'autre côté, nous avons l'administration fiscale généralement représentée par ses agents (inspecteurs, contrôleurs) qui procède au contrôle de ladite déclaration dans le but de s'assurer de la véracité du résultat fiscal déclaré par le contribuable. Ce contrôle peut aboutir le cas échéant à l'identification d'un risque fiscal et par conséquent, à des sanctions susceptibles d'impacter la performance financière et la réputation de l'entreprise.

Afin de mieux comprendre le rôle de chaque acteur dans cette interaction, nous avons emprunté à la littérature, quelques outils d'analyse du comportement humain. L'opportunité d'un contrôle fiscal et de son résultat à savoir la détection du R.F, étant fonction de la déclaration de l'entreprise, il s'ensuit que la théorie des jeux est le cadre théorique approprié.

Cette théorie qui se base sur l'interaction entre les joueurs trouve son fondement dans les travaux de Von Neumann et Morgenstern (1944) cité par Robert (1995). En effet, l'échange des informations entre l'entreprise et la DGI s'inscrit dans le jeu coopératif. Selon Thisse (2008), un jeu est dit coopératif lorsque des joueurs peuvent passer entre eux des accords qui les lient de manière contraignante. Par exemple, sous la forme d'un contrat qui prévoit une sanction légale dans le cas du non-respect de l'accord.

La problématique du R.F et le comportement des acteurs impliqués dans sa gestion a fait l'objet de plusieurs études. Les auteurs du premier groupe tels que (Reinganun et Whidbee, 1986 ; Rhoades, 1999) se sont intéressés au seul résultat déclaré alors que ceux du deuxième groupe regroupant des auteurs tels que (Zheng, 2002 ; Oyedele 2006 ; Freedman et al. 2009 ; Erle 2008 ; Boucherguine et Zetout, 2018) ont questionné le rôle des acteurs internes et externes pour la réduction dudit risque. Les études actuelles (dont la nôtre) sur le R.F (Some, 2019 ; Tatang et al, 2019) intègrent non seulement la publication des résultats, l'implication des acteurs, mais s'interrogent sur son origine. C'est ainsi que les sources ci-après sont mises en avant comme déterminants du R.F : les lois et règlements, l'organisation de l'administration fiscale et l'organisation de l'entreprise.

Pour ce qui a trait aux lois et règlements, Oyedele (2006), affirme que la complexité et l'ambiguïté de la réglementation fiscale constituent l'un des principaux déterminants du R.F. L'étude de l'OCDE réalisée en 2004 met en avant la lourdeur des dispositions fiscales, tandis que Ernst & Young (2004), Russ (2008) posent le problème de changement fréquent de la réglementation fiscale et de l'interprétation faites par les juges. Naban et Sarvana (2009) quant à eux, mettent en exergue la méconnaissance des avantages fiscaux.

Comme déterminants du R.F également, certains auteurs se sont intéressés à l'organisation de l'entreprise. Dans cet ordre d'idée, Elgood et al. (2004) ; Lacroque et Alepin (2008) mettent en exergue les opérations spécifiques dont les règles fiscales ne sont pas très claires. Le manque de personnel fiscal compétent (Ernst & Young, 2008) ; l'internationalisation des activités de l'entreprise (Robinson et al, 2008) et le manque des ressources financières pour faire appel à un conseil externe ou pour recruter un personnel fiscal dans l'entreprise (Lacroque et Alepin, 2008) sont des indicateurs identifiés par des chercheurs. De même que le système de génération des informations comptables (Elgood et al., 2004 ; Russ, 2008).

L'organisation de l'administration fiscale est aussi un déterminant du R.F en ce sens que le manque de compétence, de formation continue, de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale peuvent être à l'origine du R.F (OCDE, 2009).

3. Méthodologie de la recherche

À travers cette section, nous présenterons d'abord un aperçu de la réglementation camerounaise en matière de contrôle fiscal et des sanctions y afférentes (3.1). Ensuite, nous mettrons en exergue la procédure du choix de l'échantillon, la méthode de collecte des données et l'opérationnalisation du R.F (3.2). Suivra enfin, la description des outils statistiques de traitement des données (3.3).

3.1. Le contrôle fiscal dans le contexte de la réglementation camerounaise

Le Cameroun à l'instar des autres pays de par le monde possède un système fiscal qui est déclaratif. Celui-ci consiste pour le contribuable à déclarer son revenu annuel à travers sa Déclaration Statistique et Fiscale. En retour, l'Administration Fiscale veille au bien fondé de cette déclaration. Ce travail administratif est confié à la Direction Générale des Impôts qui déploie ses agents (Inspecteurs Vérificateurs, Contrôleurs ou cadre contractuel)³ sur le terrain. Le contrôle fiscal étant la résultante du système déclaratif, les déclarations déposées auprès de cette administration peuvent donc faire l'objet de cinq types de contrôle.

Selon l'article L11 du CGI, la Vérification Générale de comptabilité porte sur le contrôle de tous impôts, droits et taxes se rapportant à la période non prescrite. En revanche, on parle de vérification partielle de comptabilité (article L16 du CGI), lorsque le contrôle porte sur l'ensemble des impôts, droits ou taxes dont l'entreprise est redevable au titre d'un exercice fiscal ou alors sur un impôt, droit ou taxe donné sur tout ou partie de la période non prescrite.

Pour ce qui est des autres types de contrôle, la DGI peut vérifier la situation fiscale personnelle d'ensemble (article L12 du CGI), procéder au contrôle ponctuel (article L16 bis du CGI) ou au contrôle inopiné (article L15 du CGI).

La contribution à la couverture des charges publiques incombant à tous en fonction de ses capacités, l'égalité devant l'impôt est assuré non seulement par la circulaire-cadre n°011/MINFI/DGI/DEPSCF du 30 juin 2016, mais aussi par les articles L95 et L106 qui stipulent que les droits dus sont immédiatement mis en recouvrement à l'issue du contrôle. Dans cet ordre d'idée, outre ces droits dus, s'ajoutent les intérêts de retard en matière d'assiette (article L95 du CGI) et en matière de recouvrement (article L106 du CGI). Sur le plan pénal, les sanctions sont règlementées par les articles L107 à L111 du CGI. Ainsi, est passible d'une amende de 500.000 à 5.000.000 FCFA et d'emprisonnement d'un (01) an à (5) cinq ans, ou une des deux peines, tous refus exprès de déposer sa déclaration dans les délais prescrits, toute soustraction frauduleuse ou tentative de soustraction frauduleuse à l'établissement, au paiement ou au reversement total ou partiel des impôts, droits et taxes visés dans le CGI.

³ Selon les articles L9, L10, L11 et L12 (3) du CGI), seuls les agents des impôts désignés sur l'avis et ayant au moins le grade d'inspecteur sont habilités à procéder au contrôle. Toutefois, les agents de grades inférieurs (contrôleur des impôts ou cadre contractuel) peuvent assister les inspecteurs qui seuls sont compétents pour signer les pièces de procédure.

3.2. Échantillon et méthode de collecte des données

L'étude a été réalisée auprès des agents de la DGI localisés principalement dans les services déconcentrés des villes de Douala pour ce qui est des centres moyens et divisionnaires et Yaoundé pour la Direction des Grandes Entreprises. Selon la segmentation du fichier de la DGI, la Direction des Grandes Entreprises (DGE) compte environ 455 contribuables, celle de moyenne entreprise (CIME) 13.756 contre 103.475 contribuables pour les Petites et Micro Entreprises (CDI).

Ces villes sont des centres par excellence de toutes les catégories d'entreprise et par conséquent, de tous types de R.F. Hormis le rôle indéniable de ses agents pour la détection du R.F, leur sélection par la méthode d'échantillonnage par choix raisonné reposait sur les critères suivants : grade d'inspecteur des impôts exerçant dans l'une des catégories (DGE, CIME, CDI), expérience minimum de 5 années comme inspecteur vérificateur soit à la brigade de vérification ; soit au service d'assiette.

Les données de cette étude ont été recueillies par questionnaire conçu sous la forme de l'échelle de Likert à 5 points. Son administration s'est faite par entretien direct, par téléphone et par e-mail. 91 questionnaires ont été mis à la disposition de ces agents aux mois de juin et juillet 2020. Préalablement à cette sollicitation, un pré test a été fait auprès de sept agents. Il importe de préciser que sur les 91 questionnaires, 72 ont été récupérés et 58 réponses étaient exploitables (soit 64% de taux de réponse). La description de l'échantillon par types d'agents et par structures d'attache se présente comme suit (tableau 1).

Tableau 1 : Description de l'échantillon par grades et par structures d'attache

Populations	Structures d'attaches	Effectifs	%	Observations
Inspecteurs des impôts	DGE	27	30	soit 63 inspecteurs de la brigade de vérification et 28 contrôleurs du service d'assiette
	CIME	24	26	
	CDI	9	10	
Contrôleurs des impôts (1)	DGE	14	15	
	CIME	12	13	
	CDI	5	5	
Total		91	100	

(1) Selon les articles L9, L10, L11 et L12 (3) du CGI, les agents de grade inférieur assistent les inspecteurs qui seul sont compétents pour signer les pièces de procédure au cours d'un contrôle fiscal

Source : construction des auteurs

Source : Auteurs

3.3. Opérationnalisation du R.F et outils statistiques d'analyse des données

À la suite de la synthèse des recherches antérieures sur la définition, la typologie et les méthodes de gestion du R.F, les études récentes mettent en avant comme déterminants du R.F, les lois et règlements, l'organisation à la fois de l'entreprise et de l'administration fiscale (DGI). Suivant ces trois axes, Le tableau 2 ci-après matérialise l'opérationnalisation du R.F.

Quant aux outils statistiques mobilisés dans le cadre de cette étude, signalons qu'il s'agit du Tri à plat et l'Analyse en Composantes Principales avec rotation varimax suivant la règle de Kaiser. L'usage de ces outils se justifie par le caractère exploratoire de la recherche.

Tableau 2 : Opérationnalisation du Risque Fiscal

Variable	Axes	Composantes	Auteurs	Codes
Risque Fiscal (R.F)	Lois et réglementation fiscale	Complexité et ambiguïté de la réglementation fiscale	Oyedele (2006) ; OCDE (2004)	comref
		Lourdeur des dispositions fiscales	OCDE (2009)	loudf
		Changement de la réglementation fiscale et des interprétations faites par le juge et les autorités fiscales	Ernst and young (2004); Russ (2008)	changint
		Méconnaissance des avantages fiscaux	Rossignol (2002a); Naban et al. (2009)	mecavf
	Organisation de l'entreprise	Opérations spécifiques dont les règles ne sont pas très claires	Elgood et al. (2004); Lacroque et Alepin (2008)	operspec
		Internationalisation des entreprises	Rossignol (2002a); OCDE (2004); Robinson et al. (2008)	interens
		Système de génération des informations comptables	Elgood et al. (2004); PWC 2004; Russ (2008),	sysginfo
		Manque de personnel fiscal compétent	Ernst and young (2008)	manperf
		Système de gouvernance inefficace	OCDE (2009)	sysginef
		Manque de ressources financières pour faire appel à un conseil externe ou pour recruter un personnel fiscal dans l'entreprise	Lacroque et Alepin (2008); OCDE (2004)	resmanfin
	Organisation de l'administration fiscale	Manque de ressources financières et de technologie d'information par l'administration	OCDE (2004)	maqtech
		Manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale	OCDE (2004)	Infoman
		Seuil financier à atteindre à tout prix	Pré-test	seuatt

Source : Auteurs « synthèse de la littérature »

4. Principaux résultats de l'étude et discussions

Ces résultats seront présentés en deux étapes. En premier lieu, nous présenterons les résultats issus de l'analyse descriptive (4.1) et en second lieu, ceux issus de l'analyse factorielle (4.2).

4.1. Identification des indicateurs du Risque Fiscal selon la méthode du Tri à plat

Ces indicateurs seront identifiés par dimensions ou axes.

4.1.1. Présentation des résultats axe « Lois et réglementation fiscale »

Le tableau 3 ci-dessous donne les résultats de l'application obtenu à l'aide du logiciel Stata.10.

Tableau 3 : synthèse du résultat Tri à plat axe « *Lois et réglementation fiscale* »

<i>Variables</i>	<i>1=Pas important</i>	<i>2=Un peu important</i>	<i>3=Moyennement important</i>	<i>4=Important</i>	<i>5=Très important</i>
comref	3,82	11,7	28,6	34,18	21,7
loudf	27,8	50,2	12,1	7,1	2,8
changint	12,5	17,6	20,7	21,6	27,6
mecavf	6,1	5,8	26,7	37,2	24,2

Source : construction des auteurs

Le Tri à plat réalisé sur cet axe nous renseigne que 34,18% des agents de la DGI jugent important la « *complexité et l'ambiguïté de la réglementation fiscale* » comme déterminant du R.F contre 3,82% qui n'y accordent pas d'importance. Il en est de même avec « *la méconnaissance des avantages fiscaux* » qui cumule 37,2% des agents qui la trouvent importante contre 6,1% de ceux qui pensent le contraire. Le Changement de la réglementation fiscale et des interprétations faites par le juge et les autorités fiscales n'ont pas échappé à l'appréciation de cette population d'étude. En effet, plus de 21% d'entre eux approuvent que cet item puisse être à l'origine d'un risque fiscal et par conséquent, d'un redressement. Il en est ainsi à cause de la complexité et l'ambiguïté des textes fiscaux dont la compréhension n'est pas toujours l'une des qualités premières (Cozian, 2008). La Lourdeur des dispositions fiscales relevées par l'étude de l'OCDE (2009) comme déterminant du R.F n'a pas retenue l'attention de la population de l'étude. En effet, 27,8% des agents n'y accordent aucune importance contre 2,8% seulement des autres qui affirment le contraire.

4.1.2. Présentation des résultats axe « *organisation de l'entreprise* »

L'organisation de l'entreprise a été retenue par certains auteurs comme déterminants du R.F. La synthèse des résultats du Tri à plat effectué sur cet axe se présente dans le tableau 4 ci-dessous.

Tableau 4 : synthèse du résultat tri à plat axe « *organisation de l'entreprise* »

<i>Variables</i>	<i>1=Pas important</i>	<i>2=Un peu important</i>	<i>3=Moyennement important</i>	<i>4=Important</i>	<i>5=Très important</i>
operspec	10,7	21,5	19,5	27,6	20,7
interens	15,2	33,6	30,3	13,2	7,7
sysginfoc	11,3	16,3	12,8	28	31,6
manperf	14,3	36,7	15,4	2,3	31,3
sysginef	5,3	6,5	29,2	34,6	24,4
resmanfin	10,5	14,5	13,2	33,3	28,5

Source : construction des auteurs

Au vu de ce qui précède, 34,6% des agents interrogés affirment qu'un système de gouvernance inefficace pour la gestion du R.F est source de risque et de redressement. Il en est de même avec l'item « *manque de ressources financières pour faire appel à un conseil externe ou pour recruter un personnel fiscal dans l'entreprise* » qui cumule plus de 33% des agents qui y accordent une importance contre 10,5% de ceux qui affirment le contraire. Le même constat peut être fait pour ce qui est de l'item « *Opérations spécifiques dont les règles ne sont pas très claires* », car plus de 27% de la population de l'étude contre 10,7%, attirent l'attention des responsables fiscaux sur ce volet dans la prise en compte de la gestion du risque fiscale. Dans l'ensemble, l'axe organisation de l'entreprise est un axe très important pour la maîtrise et/ou la minimisation du R.F car, tous ces items ont attiré l'attention des agents de la DGI interrogés. Selon Rossignol (2010 p.156)), ce risque renvoie non seulement

au non-respect des obligations volontaire ou non des règles fiscales, mais aussi et surtout, à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important.

4.1.3. Présentation des résultats axe « Organisation de l'administration fiscale »

Cet axe (tableau 5) a été appréhendé à travers trois items, dont un issu du prétest.

Tableau 5 : synthèse du résultat tri à plat « Organisation de l'administration fiscale »

Variables	1=Pas important	2=Un peu important	3=Moyennement important	4=Important	5=Très important
maqtech	34,5	20,3	18,9	8,4	17,9
Infoman	9,4	14,7	16,5	31,3	28,1
seuatt	12,3	11,6	12,6	34,3	29,2

Source : construction des auteurs

À travers ce tableau, on constate que plus de 34% des agents interrogés affirment que le R.F et par conséquent le redressement fiscal est parfois dû, non pas à cause du non-respect des obligations fiscales, ni à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important, mais tout simplement du fait qu'ils doivent atteindre les objectifs financiers qui leurs ont été fixés. Même si 12% sont contre, cet item renseigne à suffisance sur le caractère ambivalent du risque fiscal surtout dans le contexte actuel ou la pandémie du Covid19 a conduit à un ralentissement de l'économie mondiale. Les autres items déjà conceptualisés dans la littérature ont également retenu l'attention de la population d'étude ; il s'agit du « manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale » qui totalise un pourcentage de plus de 31% de réponse. Ce pourcentage est d'autant significatif quand on sait que les systèmes d'information des entreprises sont de plus en plus complexes et informatisés. Dès lors, pour éviter les contentieux fiscaux à cause de l'incompréhension du système d'information comptable du contribuable, les agents de la DGI doivent se recycler.

Au terme de la présentation des résultats suivant la méthode Tri à plat, force est de constater que l'avis des uns et des autres sur le sujet est mitigé. Cette méthode permettant simplement de montrer ou de vérifier les relations qui existent entre deux variables sans interrelations multiples, nous allons dans l'optique d'identifier les déterminants du R.F, traiter ces données en nous appuyant sur la méthode de l'analyse factorielle.

4.2. Les déterminants du Risque Fiscal mis en évidence par l'ACP

Suivant la conceptualisation du R.F, nous identifierons ces déterminants par axe ou dimension.

4.2.1. Présentation des résultats axe Lois et réglementation fiscale

La synthèse des résultats y relatifs est présentée dans le tableau 6 ci-dessous :

Tableau 6 : Les déterminants du R.F relevant de l'axe « *Lois et réglementation fiscale* »

items	Corrélation variables/facteurs		
	fact 1	fact 2	fact 3
comref	0,766		0,481
loudf	-	0,308	-
changint	-	-	0,785
mecavf	0,597	0,627	-
Valeurs propres	1,214	1,055	1,423
% de variance expliquée	28,42	18,9	15,75
% de variance cumulée	28,42	47,32	63,07

Méthode d'extraction: ACP

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction des auteurs

L'Analyse en Composante Principale, avec rotation Varimax a permis de faire apparaître la structure sous-jacente de ces déterminants et d'y extraire trois facteurs qui permettent de récupérer un cumul d'information égal à plus de 63% de la variance. La matrice des composantes révèle que le facteur 1 est corrélé à l'item « *complexité et ambiguïté de la réglementation fiscale* » (loading 0,766) tandis que le second facteur est associé à l'item « *méconnaissance des avantages fiscaux* » (loading 0,627). Pour ce qui est du troisième facteur, il est corrélé à l'item « *changement de la réglementation fiscale et des interprétations faites par le juge et les autorités fiscales* » (loading 0,785).

La complexité et l'ambiguïté de la réglementation fiscale est l'un des déterminants du R.F mis en avant par la littérature. En effet, l'étude de l'OCDE réalisée en 2009 révèle qu'une « *législation très complexe ou ambiguë multiplie les possibilités pour le contribuable, d'adopter un comportement que le législateur ne jugerait pas souhaitable* », et, « *même dans le cas où la loi est claire quant à sa finalité ainsi qu'à son application, les contribuables peuvent y échapper lorsqu'elle est jugée trop lourde* ». Ce résultat rejoint celui de Oyedele (2006) qui affirme que la complexité et l'ambiguïté de la réglementation fiscale est source du R.F. La méconnaissance des avantages fiscaux est un item qui a attiré l'attention de la population de l'étude ; dans la mesure où le R.F se conjugue en risque volontaire ou involontaire et perte d'opportunité, les dirigeants doivent désormais s'intéresser à ce volet, car la connaissance d'une disposition favorable de la loi fiscale peut entraîner une économie d'impôt et par ricochet, une diminution de la charge fiscale (Naban et Sarvana, 2009).

La population de l'étude s'est également intéressée aux changements de la réglementation fiscale et aux interprétations faites par le juge et les autorités fiscales. Ce changement s'opère dans le contexte camerounais, chaque année dans le cadre de l'élaboration de la loi des finances. Les responsables fiscaux sont dès lors, interpellés pour suivre l'évolution fiscale inhérente à leur secteur d'activité au risque de faire subir à l'entreprise, des redressements et des sanctions fiscales importantes. Ce point de vue est corroboré par Some (2019).

4.2.2. Présentation des résultats axe organisation de l'entreprise

L'organisation de l'entreprise de par ses activités nationales ou internationales ; de par ses opérations spécifiques, sa structure ou sa taille est source de risque fiscal. L'ACP réalisée sur cet axe nous a permis de synthétiser les résultats dans le tableau 7 ci-dessous :

Tableau 7 : Les déterminants du R.F relevant de l'axe « Organisation de l'entreprise »

items	Corrélation variables/facteurs		
	fact 1	fact 2	fact 3
operspec	0,864	-	-
interens	-	0,435	-
sysginfoc	-	0,716	0,654
manperf	0,557	-	-
sysginef	-	-	-
resmanfin	-	-	0,673
Valeurs propres	1,123	1,276	1,012
% de variance expliquée	25,36	18,48	16,75
% de variance cumulée	25,36	43,84	60,59

Méthode d'extraction: ACP
Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser

Source : construction des auteurs

Au vu de ce qui précède, on constate que la part d'information récupérée par ces trois facteurs se situe à l'environ de 70% de la variance. Pour ce qui est de la corrélation facteurs/items, signalons que le premier est corrélé à l'item « opérations spécifiques dont les règles ne sont pas très claires » (loading 0,864), le deuxième, à l'item « système de génération des informations comptables » (loading 0,716) et le troisième à l'item « manque de ressources financières pour faire appel à un conseil externe ou pour recruter un personnel fiscal dans l'entreprise » (loading 0,673).

Parmi les opérations spécifiques dont les règles ne sont pas claires, nous pouvons relever entre autres, les restructurations, les opérations de fusion et acquisition, de scission ou d'apport partiel d'actif. Ces opérations aboutissent généralement à la suite des longues négociations avec les partenaires financièrement importants. Selon Yaïch (2007, p. 20), « une défaillance fiscale grave dans le traitement desdites opérations peut porter une atteinte à la réputation de l'entreprise, de ses dirigeants, de son personnel et de ses auditeurs ». C'est la raison pour laquelle Neubig et Sangha (2004) signalent qu'une compréhension des aspects de réputation liés au risque fiscal ou de la manière avec laquelle une position fiscale sera perçue par les médias, le public, les actionnaires, les marchés et les autorités fiscales est essentielle pour la projection d'une culture de gouvernance d'entreprise efficace.

De par le caractère économique et financier associé à ces opérations, Neubig et Sangha (2004) ajoutent que ce risque de réputation peut être dans plusieurs cas, plus sévère et punitif que les sanctions fiscales financières et peut remettre en cause la présomption de l'existence d'un bon système de gouvernance. Pour Tatang et al, (2019), Ces opérations spécifiques entraînent généralement des risques fiscaux qui sont plus élevés que ceux liés aux opérations routinières de l'entreprise telle que la vente des biens et services, d'où la préoccupation de ces agents qui envoient un signal fort aux responsables fiscaux à l'occasion de leur traitement.

Le manque de ressources financières pour faire appel à un conseil externe ou pour recruter un personnel fiscal compétent dans l'entreprise n'a pas échappé à l'attention de la population de l'étude. Dans la mesure où toute décision est porteuse d'incidence fiscale (Rossignol, 2010 p.156)), le recrutement d'un personnel fiscal compétent permettra à l'entreprise d'après la population de l'étude de mettre en place un processus de gestion fiscale efficace. Cela se concrétise d'après Stacey (2005) par l'identification des sources potentielles du risque fiscal dans chaque unité d'activité ou fonction de l'entreprise. Ce résultat rejoint celui de Lacroque et Alepin (2008), Richardson et al. (2012) qui affirment que le manque de ressources financières dans une entreprise influence son niveau de gestion du R.F. Ce manque de

ressources a pour conséquence selon Some (2019), l'incapacité des dirigeants à pouvoir recruter un personnel fiscal compétent, l'impossibilité de faire appel à un conseil fiscal externe et la mauvaise génération des informations comptables.

Dans une étude menée par le cabinet Ernst & Young en 2008 sur le risque fiscal, 77% des personnes interrogées estiment que le manque de personnes compétentes contribue au risque fiscal et 20% affirment que la présence d'un tel facteur crée beaucoup de risques.

4.2.3. Présentation des résultats axe Organisation de l'administration fiscale

Le résultat associé à cet axe est résumé dans le tableau 8 ci-après :

Tableau 8 : Les déterminants du R.F relevant de l'axe « *Organisation de l'administration fiscale* »

items	Corrélation variables/facteurs	
	fact 1	fact 2
maqtech	0,455	-
Infoman	0,689	0,356
seuatt	-	0,560
Valeurs propres	1,012	1,123
% de variance expliquée	27,67	22,79
% de variance cumulée	27,67	50,46
Méthode d'extraction: ACP		
Méthode de rotation : Varimax avec normalisation de Kaiser		

Source : construction des auteurs

Pour traiter le volume d'information concernant les contribuables, la DGI doit se doter des moyens humains, financiers et technologiques. La matrice de corrélation de cet axe nous a permis de constater que deux facteurs ont émergé restituant de ce fait, plus de 50% d'information totale. Le facteur 1 est corrélé à l'item « *manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale* » (loading, 0,689) alors que le second est associé à l'item « *seuil financier à atteindre à tout prix* » (loading, 0,560). Selon l'étude réalisée par (OCDE, 2004), le manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de la DGI augmente le risque de non détection des risques fiscaux des contribuables lors d'un contrôle fiscal surtout en cas d'adoption par ces derniers d'outils informatiques sophistiqués. Ce manque de compétence se traduit généralement par des redressements ne reposant sur aucune base fiscale. D'où le choix de l'item « *seuil financier à atteindre à tout prix* ».

Lors du prétest, certains agents nous ont affirmé que les seuils leur sont souvent fixés en fonction du type de contrôle et de la taille de l'entreprise à contrôler. Ce résultat est conforme à celui de Rossignol (2010 p.156)) qui affirme que les grandes entreprises sont susceptibles d'être plus agressives sur le plan fiscal en raison du pouvoir économique qu'elle détient par rapport aux petites entreprises.

Le comportement des agents de la DGI étant encadré dans le contexte du Cameroun par la Charte du Contribuable, il s'ensuit selon Gadhoun (2007, p.115) que « l'organisation du contrôle fiscal est dans sa quasi-totalité dominée par une doctrine administrative interne généralement cousue par l'administration fiscale à l'insu du contribuable. C'est-à-dire qu'entre la norme juridique fiscale et son destinataire, peut s'interposer une disposition administrative qui pourrait trahir la loi ».

À la fin de la présentation des résultats par dimension ou axe du R.F, il importe pour nous de synthétiser ci-dessous à travers le tableau 9, les déterminants du R.F selon les agents de la DGI.

Tableau 9 : Les déterminants du R.F perçus selon les agents de la DGI

Dimensions ou axes	Déterminants
<i>Lois et réglementation fiscale</i>	Complexité et ambiguïté de la réglementation fiscale
	Méconnaissance des avantages fiscaux
	Changement de la réglementation fiscale et des interprétations faites par le juge et les autorités fiscales
<i>Organisation de l'entreprise</i>	Opérations spécifiques dont les règles ne sont pas très claires
	Système de génération des informations comptables
	Manque de ressources financières pour faire appel à un conseil externe ou pour recruter un personnel fiscal dans l'entreprise
<i>Organisation de l'administration</i>	Manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale
	Seuil financier à atteindre à tout prix

Source : construction des auteurs

Le tableau ci-dessus nous renseigne à suffisance sur le R.F dans le contexte camerounais. En premier lieu, les déterminants identifiés dans la littérature sont confirmés par ces agents ; en second lieu, la spécificité du R.F camerounais réside dans le fait que les quotas financiers (seuil) sont souvent fixés aux agents par type de mission indépendamment de la détection du R.F. En revanche, pour ce qui a trait au degré de risque par rapport aux dimensions du R.F, les agents affirment détecter plus de risque dans l'axe organisation de l'entreprise.

5. Conclusion

L'objectif principal de cette étude était d'identifier les déterminants du Risque Fiscal (R.F) perçus par les agents de la Direction Générale des Impôts (DGI), susceptibles de conduire à un redressement au cours d'une mission de contrôle fiscal. Sa principale originalité réside dans le fait qu'une synthèse des déterminants prenant en compte les spécificités de la pratique fiscale camerounaise a été proposée aux profits des dirigeants d'entreprise. En nous appuyant sur la littérature, le Code Général des Impôts (CGI) et la Charte des Contribuables, nous avons conceptualisé le R.F sur la base de trois dimensions ou axes composés de treize items (déterminants). Au terme des analyses économétriques par la méthode du Tri à plat et d'Analyse en Composante Principale avec rotation Varimax, les résultats mettent en évidence huit déterminants du R.F. Selon les agents de la DGI, ces déterminants sont susceptibles de permettre aux dirigeants de *réduire* le R.F au cours d'une mission de contrôle et par conséquent d'optimiser la gestion fiscale de leur entreprise. Par ailleurs, l'étude révèle que le R.F dans le contexte camerounais n'est pas forcément le résultat d'une inobservation des règles fiscales, mais aussi et parfois le fait d'un quota (seuil financier) imposé aux agents. Il importe également de préciser que les agents affirment détecter plus de risque dans l'axe organisation de l'entreprise. Ce qui revient à dire que le R.F est beaucoup plus le résultat d'une mauvaise organisation de l'organisation de l'entreprise, d'un manque de ressources financières pour recruter un personnel fiscal compétent ou pour faire appel à un conseil externe. Bien que ces résultats permettent d'enrichir le champ des travaux sur le risque fiscal, force est de reconnaître qu'ils comportent une certaine limite du fait de la taille de l'échantillon et de l'identification des déterminants qui n'est pas spécifique à un secteur d'activité. Au vu de cela, les études futures prenant en compte les spécificités de chaque secteur d'activité et sur la base d'un échantillon important sont nécessaires. Au-delà des

secteurs d'activité, l'effet des acteurs interne et externe dans la réduction desdits risques constitue également des voies de recherche future.

Références

- (1) Amann, B., Lethielleux, L. (2005), *Le droit, outil de gestion*. Pearson Education. 256 pages.
- (2) Boucherguine S. & Zetout L. (2018), L'audit fiscal au sein d'une entreprise : Cas de la société les Moulins de Soummam, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention de Master en Finance et comptabilité, Université Abderrahmane Mira de Bejaia Faculté des Sciences Economique, des Science De Gestion et des Sciences Commerciales Département de Science de Gestion
- (3) Cozian, M. (2008), *Précis de Fiscalité des entreprises 2008/ 2009*. Lexis Nexis Litec,
- (4) Desroches, A., Leroy, A., Vallée, F. (2007), *La gestion des risques principes et pratiques. 2^{ème} édition revue et augmentée*. Editions Lavoisier.
- (5) Elgood,T.,Fulton,T.,Schutzman, M. (2008), *Tax Function effectiveness*. Price Waterhouse Coopers, édition CCH, 300 pages.
- (6) Erasmus,D.N.(2009), Proactive Tax Risk Management. Research paper n°1435612, Thomas Jefferson School of law, California.
- (7) Erle, B. (2008), Tax Risk Management and Board Responsibility. In Tax and Corporate Governance (Eds, Drexl, J., M.Hilty, R., Schön,W., Straus, J).Springer : pp. 205- 220.
- (8) Ernst & Young (2008), Steady course, uncharted waters.
- (9) Freedman, J., Loomer, G., Vella, J. (2009), Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches. *British Tax Review*. 1: pp. 74- 116.
- (10) Gadhoum, W. (2007), L'organisation du contrôle fiscal en Tunisie à travers la doctrine de l'administration fiscale. *Revue Tunisienne de Fiscalité* 7: pp. 115- 127.
- (11) Gouadain D. (2000), La complexité fiscale, un mal nécessaire? *Annales des mines* Septembre : pp. 4-14.
- (12) Lacroque, J., Alepin, B. (2008), Coursing through the gray areas CA Magazine 141 (1): pp. 44- 46.
- (13) Louisot, J.P (2009), Gestion des risques, 100 questions pour comprendre et agir. Editions Afnor. 266 pages.
- (14) Mouna Guedrib B. A., (2013), Impacte des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte Tunisien, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Franche Conté
- (15) Ministère de l'Economie et des Finance (2019), Code Général des Impôts
- (16) Naban, DP. Sarvana Kumar, S. (2009), Tax risk management from a legal perspective. *Accountants today*. 1: pp. 28-33
- (17) Neubig, T., Sangha, B. (2004), Tax Risk and Strong Corporate Governance. *Tax Executive*. 56 (2): pp. 114-119.
- (18) Nguéna, O.J. (2008), *Management des risques*. Editions ellipses. 188 pages.
- (19) OCDE (2004), Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale. Forum sur l'administration de l'impôt, 79 pages.
- (20) OCDE (2009), Corporate governance and tax risk management.
- (21) Oyedele, T. (2006), Understanding and managing tax risk. PWC Nigéria.
- (22) Rhodes, S.C. (1999), The Impact of Multiple Component Reporting on Tax Compliance and Audit Strategy ». *The Accounting Review*, 74 (1): pp. 63- 85

- (23) Reinganum, J., Wild, L. (1986), Equilibrium Verification and Reporting Policies in a Model of Tax Compliance, *International Economic Review*. 27: pp.739- 760
- (24) Robert J. Leonard (1995), From Parlor Games to Social Science: Von Neumann, Morgenstern, and the Creation of Game Theory 1928-1944, *Journal of Economic Literature*, Vol. 33, No. 2 (Jun., 1995), pp. 730-761
- (25) Robinson, P., Schlaeger, M., Germann, V. (2008), Indirect tax risk management for multinational companies Awareness of the importance of indirect tax risk management is increasing. *MWST* 8: pp. 615- 620
- (26) Rossignol, J.L. (2002a), Risque et fiscalité de l'entreprise. *Droit et Patrimoine* 109: pp. 26- 30
- (27) Rossignol, J.L. (2010), Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise. *Revue Management & Avenir*, n° 33
- (28) Richardson, G., Taylor, G., Lanis, R. (2012), The Impact of Risk Management and Audit Characteristics on Corporate Tax Aggressiveness: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting and Public Policy Conference at the London School of Economics*.
- (29) Russ, N. (2008), Reducing Tax Risk a New Zealand Legal Perspective. Inter-Pacific Bar Association annual conference in Los Angeles
- (30) Some L. (2019), Exploration des facteurs de contre-performance organisationnelle des PME du secteur du Bâtiment et des Travaux Publics au Burkina, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Aube Nouvelle, Burkina Faso
- (31) Stacey, J.A. (2005), Managing Tax risk: Weighing risk, opportunity, and transparency in a more restrictive regulatory and governance environment. Deloitte & Touche.
- (32) Tatang. A, P. Nyasseu. E, J. & Yepdo, F (2019), « Impact de l'environnement institutionnel sur les contrôleurs des chiffres comptables en contexte camerounais », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Décembre 2019 / Volume 4 : numéro 3 » p : 38 – 54
- (33) Tilila T. & Salaheddine A. (2018), La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, numéro 6, septembre 2018
- (34) Thisse, J.F. (2008), *Théorie des jeux: une introduction*.
- (35) Turki, A., Ben Sedrine, N. (2012), Ownership structure, Board characteristics and Corporate Performance in Tunisia. *International Journal of Business and Management* 7 (4): pp. 121- 132.
- (36) Whidbee, D.A (1997), Board composition and control of shareholder voting rights in the banking industry", *Financial Management*.
- (37) Yaïch, A. (2007), *La maîtrise des risques fiscaux. In l'impôt sur les sociétés 2007*. Les Éditions Raouf Yaïch.
- (38) Zeghal, D., Ajili, K. (2005), Gérer le risque à l'échelle de l'entreprise: l'autre facette de la gouvernance d'entreprise. *Gestion* 30(3) : pp.104-114
- (39) Zheng, T. (2002), Tax payer's tax and financial reporting decisions in a game theoretical model. *Canadian Journal of Administrative Sciences*. 19 (2): pp. 155- 172.